

Målnummer:	4642-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-09-22		
Rubrik:	Det förhållandet att en stiftelse fullföljer sitt ändamål innefattande bl.a. främjande av vetenskaplig forskning genom att dela ut medel till mottagare utomlands har inte medfört att stiftelsen förlorat sin inskränkta skattskyldighet. Inkomst- och förmögenhetstaxering 2000.		
Lagrum:	7 § 6 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:			

REFERAT

Skandinavien-Japan Sasakawa Stiftelsen, vars ändamål var bl.a. att förstärka relationerna mellan de skandinaviska länderna och Japan samt dela ut bidrag till enskilda, företag, institutioner och organisationer i de nordiska länderna och Japan, delade under år 1999 ut ca 20 mkr, varav ca 16 mkr till utländska medborgare och organisationer. Skattemyndigheten i Stockholm ansåg stiftelsen vara obegränsat skattskyldig taxeringsåret 2000 med den huvudsakliga motiveringen att främjande av utbildning m.m. för utländska medborgare och organisationer inte kunde anses vara ett kvalificerat allmännyttigt ändamål eftersom det inte gagnade det svenska samhället.

Stiftelsen överklagade beslutet och yrkade att den skulle anses begränsat skattskyldig.

Stiftelsen yrkade vidare ersättning för kostnader i målet med 30 000 kr.

Länsrätten i Stockholms län (2001-12-18, ordförande Nordwall) yttrade: Av 7 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) framgår att befrielse från skattskyldighet gäller i den omfattning som anges i 2-12 mom. Av 6 mom. första stycket framgår att stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn, lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning, utöva hjälpverksamhet bland behövande, främja vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse. Frågan om skattskyldigheten för stiftelse skall enligt tredje stycket bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten.

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, 2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

I SOU 1939:47 s. 54 hade 1936 års skattekommitté uppfattningen att skattefriheten inte bör omfatta andra institutioner än sådana som främjar ändamål, som annars måste tillgodoses av det allmänna. Det är ändamålet, som visar sig i den bedrivna verksamheten, som bör vara avgörande för om skattefrihet skall medges eller inte. Departementschefen förtydligade detta i

prop. 1942:134 s. 46 till att skattefriheten inte bör omfatta andra rättssubjekt än sådana som verkar på områden, inom vilka positiva insatser från det allmännas sida anses ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskildas initiativ befinns överflödiga. Urvalet av de rättssubjekt som skall erhålla skattefrihet bör ske med ganska stor stränghet. - I prop. 1963:6 s. 20 understryks att det inte är tillräckligt för skattefrihet att en stiftelse eller förening bedriver verksamhet i två eller flera nordiska länder utan avgörande bör vara, att verksamheten direkt syftar till att främja samarbetet mellan länderna. Det samarbete som här avses är det nordiska samarbetet. Ett allmänt främjande av internationellt samarbete berörs däremot inte av de regler som nu är aktuella. - Det räcker inte med att en stiftelse enligt sina stadgar främjar ett visst allmännyttigt ändamål utan det krävs dessutom att ändamålet i fråga verkligen fullföljs. Av de medel som utbetalats år 1999 har större delen gått till bilaterala aktiviteter som berört utbyte mellan endast ett nordiskt land och Japan. Endast ca 3,4 procent av de utdelade medlen avser aktiviteter som berör två eller flera nordiska länder och Japan. Stiftelsen har därmed inte visat att verksamheten främjat det nordiska samarbetet. Fråga uppkommer då om stiftelsen med sin verksamhet främjat utbildning eller vetenskaplig forskning. Eftersom endast ca 4 mkr av de år 1999 utdelade ca 20 mkr gått till svenska mottagare och resterande belopp till mottagare i utlandet, kan stiftelsen inte anses ha främjat ändamål som det ankommer på det allmänna att bekosta. Med hänsyn härtill är stiftelsen obegränsat skattskyldig.

Med hänsyn till vad som stadgas i 3 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. saknas förutsättningar för sådan ersättning.

Överklagandet liksom yrkandet om ersättning av allmänna medel för kostnader i länsrätten avslås.

Stiftelsen fullföljde sin talan och yrkade ersättning för kostnader i kammarrätten med 18 750 kr. Stiftelsen anförde bl.a. följande. Det finns inte stöd i lagtexten för att verksamheten skall vara förlagd i Sverige för att de i lagen angivna kvalificerat allmännyttiga ändamålen skall leda till inskränkt skattskyldighet. Inte heller finns stöd i förarbetena för skattemyndighetens inställning att bidrag som delas ut till utlandet inte är till nytta för det svenska samhället.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet. För det fall kammarrätten skulle bifalla överklagandet medgav myndigheten att stiftelsen tillerkändes ersättning enligt rättshjälpstaxan för kostnader i kammarrätten i förevarande mål och mål nr 8812-02 avseende 2001 års taxeringar för sammanlagt 8 timmars arbete. Skattemyndigheten anförde bl.a. att varken stiftelsens ändamål eller den faktiskt bedrivna verksamheten kan utgöra grund för skattebefrielse enligt 7 § 6 mom. SIL.

Kammarrätten i Stockholm (2003-06-06, Gammer, Sjöberg, Jakobsson, referent) yttrade: Av 7 § 6 mom. första stycket SIL framgår att stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Frågan om skattskyldigheten för stiftelse skall enligt tredje stycket bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. I fjärde stycket stadgas att stiftelse som i sin verksamhet främjar flera ändamål anses hänförlig under detta moment, om verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som sägs i första stycket. Detta anses vara fallet, om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art. Av femte stycket framgår att om stiftelse under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en

omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, är stiftelsen oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst. - Av 6 § tredje stycket lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt framgår att stiftelse som avses i 7 § 6 mom. SIL inte är skattskyldig för förmögenhet. - Frågan i målet är i första hand om Skandinavien-Japan Sasakawa Stiftelsen huvudsakligen tillgodosett sådana kvalificerat allmännyttiga ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL. - Av stadgarna för stiftelsen framgår att den grundades för att förstärka de vänskapliga förbindelserna mellan de skandinaviska länderna (Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige) och Japan i syfte att främja den fredliga utvecklingen mellan folken i dessa länder, öka den internationella förståelsen och bidra till fred i världen (§ 1). Av stadgarna framgår vidare att stiftelsen avser att fullfölja sitt i § 1 angivna ändamål, huvudsakligen genom bidrag till enskilda individer, företag, institutioner och organisationer hemmahörande i de skandinaviska länderna och i Japan för främjande av vetenskaplig forskning och utveckling främst inom medicin, humaniora och samhällsvetenskap, naturvetenskap och teknologi i huvudsak såvitt avser skeppsbyggnad och fartygsutrustning samt lämnande av understöd för beredande av undervisning eller utbildning inom dessa områden (§ 3). - Kammarrätten finner vid en genomgång av ingivna listor över utdelade bidrag att stiftelsen i sin verksamhet huvudsakligen främjat vetenskaplig forskning och lämnat understöd för beredande av undervisning och utbildning. En mycket stor del av bidragen har lämnats till mottagare i Danmark, Finland, Island, Norge och Japan för vetenskaplig forskning, undervisning eller utbildning i något av dessa länder. - Skattemyndigheten gör i målet gällande att stiftelsen inte huvudsakligen tillgodosett sådana kvalificerat allmännyttiga ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL eftersom stiftelsen i stor utsträckning främjat vetenskaplig forskning och lämnat understöd för beredande av undervisning och utbildning på ett sätt som inte gagnar det svenska samhället. Skattemyndigheten anför att det av förarbetena till nämnda bestämmelse framgår att den begränsade skattskyldigheten bygger på att endast rättssubjekt som främjar ett område som det annars ankommer på det allmänna att bekosta skall anses begränsat skattskyldiga. En förutsättning för att det skall ses som ett sådant område är enligt skattemyndighetens uppfattning att stiftelsen främjar ett sådant ändamål som anges i 7 § 6 mom. SIL på så sätt att det gagnar det svenska samhället. - Kammarrätten finner att det av ordalydelsen i 7 § 6 mom. SIL inte kan utläsas att främjande av vetenskaplig forskning och lämnande av understöd för beredande av undervisning och utbildning skall ske på ett sätt som gagnar det svenska samhället för att begränsad skattskyldighet skall komma i fråga. Med hänsyn härtill kan enligt kammarrättens bedömning ett sådant krav inte uppställas. Vad skattemyndigheten anför föranleder ingen annan bedömning. Kammarrätten finner att stiftelsen huvudsakligen har tillgodosett sådana kvalificerat allmännyttiga ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL. - Med hänsyn till det anförda och då det av utredningen i målet inte framgår annat än att stiftelsen även uppfyllt kravet i 7 § 6 mom. femte stycket SIL är stiftelsen begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL.

Stiftelsen har vunnit bifall till sitt yrkande i målet och är berättigad till ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Skäl att bestämma ersättningen för kostnader i länsrätten och i kammarrätten till lägre belopp än stiftelsen yrkat föreligger inte.

Kammarrätten förklarar, med bifall till överklagandet och med ändring av underinstansernas avgöranden, att Skandinavien-Japan Sasakawa Stiftelsen är begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL och därmed frikallad från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse samt från skattskyldighet för förmögenhet.

Kammarrätten beviljar Skandinavien-Japan Sasakawa Stiftelsen ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i länsrätten med 30 000 kr och för kostnader i kammarrätten med 18 750 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara stiftelsen vara obegränsat skattskyldig då den inte uteslutande eller så gott som uteslutande främjat kvalificerat allmännyttiga ändamål och anförde därvid i huvudsak följande. - Grund för skatteprivilegiet måste föreligga för att undantag från inkomstbeskattning i enlighet med 7 § 6 mom. SIL skall kunna medges. Denna grund står att finna i det allmännas skyldighet att garantera för höggradigt allmännyttiga samhällsområden genom skattemedel. Stiftelser som tillgodoser sådana i lagrummet specificerade samhällsområden anses därför främja ändamål som är allmännyttiga, vilket motiverar undantag från beskattning. Undantaget kan närmast ses som en form av självbeskattning. Lagregleringen från år 1942 har karaktär av ramlagstiftning. Motiven bakom regleringen står att finna i SOU 1939:47 och prop. 1942:134. Av dessa framgår att den bärande tanken bakom skattebefrielsen är att staten avlastas för kostnader för verksamheter som den normalt har att svara för. - Av de av stiftelsen utdelade medlen har omkring 80 procent gått till mottagare i utlandet för verksamheter som det inte ankommer på det allmänna att bekosta. Stiftelsen har därigenom i mer än ringa omfattning främjat vetenskaplig forskning eller lämnat understöd för beredande av undervisning och utbildning på ett sätt som inte gagnar det svenska samhället.

Stiftelsen bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Stiftelsen tillgodoser genom sin verksamhet de enligt 7 § 6 mom. första stycket SIL kvalificerat allmännyttiga ändamålen, vetenskaplig forskning och undervisning eller utbildning. I lagens ordalydelse finns det inte minsta antydning om att det skulle krävas att verksamheten skall vara förlagd till Sverige för att de aktuella ändamålen skall kunna anses kvalificerat allmännyttiga. - Skatteverket synes vara av den uppfattningen att t.ex. en forskningsinsats kommer det svenska samhället till godo endast om forskningen genomförs på plats här i riket eller om forskningen utförs av en svensk forskare eller på uppdrag av svenskt universitet. Forskning är i dag emellertid en i högsta grad internationell företeelse och en stor del av svensk forskning bygger på samarbete med andra länders forskare och vetenskapliga institutioner. Många av de stora nutida forskningsfälten, såsom miljöforskning och medicinsk forskning, är i högsta grad globaliserade. Att inslaget av internationellt samarbete i forskningen möjligen var mindre år 1942 än i dag kan inte tas till intäkt för att det då bedrevs vetenskaplig forskning endast till gagn för det svenska samhället. De kvalificerat allmännyttiga ändamålen skall ges en innebörd som följer med i samhällsutvecklingen (SOU 1995:63 s. 30).

Stiftelsen yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 44 792 kr. Skatteverket tillstyrkte att ersättning beviljades med ett belopp motsvarande ersättning för åtta timmars arbete enligt rättshjälptaxan.

Regeringsrätten (2004-09-22, Lavin, Billum, Almgren, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. För den taxering som målet avser gäller bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL. Enligt dessa kan en stiftelse, som har till huvudsakligt syfte att främja något av de ändamål som anges där, frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Till dessa s.k. kvalificerade ändamål räknas att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning utan begränsning till viss familj, vissa personer eller bestämda personer och att främja vetenskaplig forskning. SIL har numera ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229), där i sak motsvarande ändamål räknas upp i 7 kap. 4 §.

I målet är ostridigt att stiftelsens ändamål enligt stadgarna är av sådant slag som anges i bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL och att stiftelsen fullföljer dessa ändamål, varvid större delen av de utdelade medlen lämnas till mottagare utanför Sverige. Frågan i målet är därför om denna sistnämnda omständighet innebär att stiftelsen inte uppfyller ändamålskravet i SIL.

Skatteverket anser att bestämmelserna i SIL innefattar ett krav på att de medel som används i det angivna syftet skall gagna det svenska samhället och

att skatteprivilegiet går förlorat om så inte är fallet. Stiftelsen anser att bestämmelserna inte innehåller en sådan begränsning.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Flertalet av de ändamål som kan leda till det nu ifrågasatta skatteprivilegiet för vissa stiftelser kom till år 1942. I förarbetena finns ett uttalande av departementschefen som visserligen skulle kunna tyda på att den inskränkta skattskyldigheten verkligen anknutits till det allmännas gagn, nämligen att sådana stiftelser skulle omfattas av de nya reglerna som verkade på områden inom vilka positiva insatser från det allmännas sida ansågs ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskildas initiativ befanns överflödiga (prop. 1942:134 s. 46). De i lagtexten utförda bestämmelserna har dock i nu aktuella avseenden utformats som endast allmänt hållna beskrivningar av de kvalificerade ändamålen och lämnar inte något utrymme för en sådan begränsning som överklagandet avser.

Överklagandet skall därför avslås.

Stiftelsen yrkar ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten med 44 792 kr. Beloppet avser arbete som lagts ned i såväl detta mål som ytterligare ett mål i Regeringsrätten avseende stiftelsens taxeringar 2001 som företagits till avgörande samtidigt med detta mål (mål nr 4643-03). Regeringsrätten finner att ersättning bör beviljas med ett skäligt belopp om 25 000 kr avseende båda målen.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar Skandinavien-Japan Sasakawa Stiftelsen ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 25 000 kr.

Föredraget 2004-09-22, föredragande Wetterfors, målnummer 4642-03

Anm. Samma dag avgjordes med samma utgång mål 4643-03 avseende motsvarande fråga vid stiftelsens inkomst- och förmögenhetstaxeringar 2001.

Sökord: Inkomstskatt; Skattskyldighet; Stiftelser

Litteratur: Prop. 1942:134 s. 46
